

Medio ambiente, Empresa y Contabilidad

Dra. María Marta Panario Centeno

1.-Universidad de Buenos Aires. Consejo Nacional de investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET). Facultad de Ciencias Económicas. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión (IADCOM). Sección de Investigaciones Contables. Buenos Aires. Argentina

2.- Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires. Argentina

mariapanario@hotmail.com

RESUMEN

El creciente deterioro del medio ambiente ocasionado se ha ido convirtiendo en un problema económico, social y político cada vez más importante en todo el mundo. Los gobiernos han intervenido e intervienen imponiendo mayores normas que protejan el interés público y los recursos naturales. La sociedad actual demanda que las empresas incorporen en su gestión el compromiso de preservar el entorno social y ambiental en el que operan. Se reclama una mayor rendición de cuentas y transparencia con respecto a la manera en que las operaciones empresariales afectan a la sociedad y al medio ambiente, se pide que las mismas divulguen información sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales, así como los gastos en que incurrir y las acciones que se llevan a cabo para remediar o prevenir los eventuales perjuicios ambientales relacionados con la actividad de la empresa.

Partiendo del análisis de la dimensión ambiental del “Desarrollo Sostenible”, de las distintas presiones ambientales a la cual están sujetas las empresas y las nuevas necesidades de información que demanda la sociedad a los entes, el presente artículo presenta cómo la Contabilidad, disciplina clave en el proceso de generación de los flujos de información de los entes, se involucra con las cuestiones ambientales del accionar empresarial en lo que respecta a pautas/criterios de divulgación de información ambiental externa desde la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Social y Ambiental.

Palabras clave: Medio ambiente, Empresa, Contabilidad financiera, Contabilidad Social y Ambiental

ABSTRACT

The growing deterioration of the environment caused has become an increasingly important economic, social and political problem throughout the world. Governments have intervened and intervene imposing higher standards that protect the public interest and natural resources. Today's society demands that companies incorporate into their management the commitment to preserve the social and environmental environment in which they operate. It calls for greater accountability and transparency regarding the way in which business operations affect society and the environment, it is requested that they disclose information about their environmental policies, objectives and programs, as well as the expenses in which incur and the actions that

are carried out to remedy or prevent the possible environmental damages related to the activity of the company.

Starting from the analysis of the environmental dimension of "Sustainable Development", of the different environmental pressures to which companies are subject and the new information needs demanded by society to entities, this article presents how Accounting, a key discipline in the process of generation of the information flows of the entities, is involved with the environmental issues of the business actions in regard to guidelines / criteria for disclosure of external environmental information from the Financial Accounting and Social and Environmental Accounting.

Key words: Environment, Enterprise, Financial Accounting, Social and Environmental Accounting

1. INTRODUCCIÓN

El creciente deterioro del medio ambiente ocasionado, entre otras cuestiones “por los patrones insostenibles de consumo y producción, particularmente en los países industrializados” (Naciones Unidas, 1992), se ha ido convirtiendo en un problema económico, social y político cada vez más importante en todo el mundo. En el plano nacional e internacional se han ido adoptando distintas medidas para proteger el medio ambiente. Los gobiernos han intervenido e intervienen imponiendo mayores normas que protejan el interés público y los recursos naturales. La sociedad actual demanda que las empresas incorporen en su gestión el compromiso de preservar el entorno social y ambiental en el que operan. Se reclama una mayor rendición de cuentas y transparencia con respecto a la manera en que las operaciones empresariales afectan a la sociedad y al medio ambiente, se pide que las mismas divulguen información sobre sus políticas, objetivos y programas ambientales, así como los gastos en que incurren y las acciones que se llevan a cabo para remediar o prevenir los eventuales perjuicios ambientales relacionados con la actividad de la empresa.

Partiendo del análisis de la dimensión ambiental del “Desarrollo Sostenible”, de las distintas presiones ambientales a la cual están sujetas las empresas y las nuevas necesidades de información que demanda la sociedad a los entes, el presente artículo presenta cómo la Contabilidad, disciplina clave en el proceso de generación de los flujos de información de los entes, se involucra con las cuestiones ambientales del accionar empresarial en lo que respecta a pautas/criterios de divulgación de información ambiental externa desde la Contabilidad Financiera y la Contabilidad Social y Ambiental.

2. LA DIMENSIÓN AMBIENTAL DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

En 1972, en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, realizada en Estocolmo se manifiesta por primera vez a nivel mundial la preocupación por la problemática ambiental global y se crea el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (en adelante, PNUMA), el principal programa de las Naciones Unidas a cargo de los asuntos del medio ambiente que propició la idea de la “dimensión ambiental” como condicionante y limitante del modelo tradicional del crecimiento económico y del uso de los recursos naturales. En su resolución 38/161, de 19 de diciembre de 1983, la Asamblea General de Naciones Unidas promovió el establecimiento de una comisión especial que informara sobre "el medio ambiente y la

problemática mundial hasta el año 2000 y más adelante". En 1987, la Comisión Especial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CMMAD) presentaron su informe que fue conocido como el "Informe Brundtland"¹ cuyo título real era "Nuestro Futuro Común" a la Asamblea General. El informe, basado en un estudio de cuatro años, expuso el tema del "desarrollo sostenible", y advertía que la humanidad debía cambiar las modalidades de vida y de interacción comercial si no deseaba el advenimiento de una era con niveles de sufrimiento humano y degradación ecológica inaceptables.

En el capítulo 2 del informe se define el desarrollo sostenible o duradero como:

"el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias". Encierra en sí dos conceptos fundamentales:

- El concepto de "necesidades", en particular las necesidades esenciales de los pobres, a las que se debería otorgar prioridad preponderante;
- La idea de limitaciones impuestas por la capacidad del medio ambiente para satisfacer las necesidades presentes y futuras." (Naciones Unidas, 1987, pág. 23; 59)

Dicho concepto nace dentro de un contexto en el que se hacían patentes las necesidades de una población en continuo crecimiento, la degradación del medio ambiente y el agotamiento de los recursos naturales e implica limitaciones que se refieren a la capacidad de los recursos del medio ambiente, considerando el estado actual de la tecnología, la organización social y, la capacidad de la biósfera de absorber los efectos de las actividades humanas para que las futuras generaciones puedan satisfacer sus necesidades propias. Como exigencia mínima, el desarrollo duradero no debe poner en peligro los sistemas naturales que sostienen la vida en la Tierra: la atmósfera, las aguas, los suelos y los seres vivos. (Naciones Unidas, 1987, pág. 59, 61).

De conformidad con el informe de la Comisión Especial, la Asamblea General aprobó la resolución 44/228, de 20 de diciembre de 1988, y convocó a la primer Conferencia sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo la cual debía "elaborar estrategias y medidas para detener o invertir los efectos de la degradación del medio ambiente". Esta conferencia se celebró en Río de Janeiro del 3 al 14 de junio de 1992, y propició la creación de la Comisión sobre el Desarrollo Sostenible. La misma conocida popularmente como la "Cumbre para la Tierra", aprobó tres acuerdos importantes:

- ✓ El Programa 21, un programa de acción mundial para promover el "desarrollo sostenible";
- ✓ La Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, un conjunto de principios que define los derechos y deberes de los Estados, y
- ✓ La Declaración de principios relativos a los bosques, un conjunto de principios básicos para apoyar el manejo sostenible de los bosques a nivel mundial.

Así también, dos instrumentos jurídicamente vinculantes se abrieron a la firma: la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y el Convenio sobre la Diversidad Biológica. De esta manera la conferencia intentó superar el conflicto entre desarrollo y protección ambiental adoptando el paradigma de "desarrollo sostenible" y estableciendo en los principios de su declaración que "los seres humanos son el centro de interés del desarrollo" (Principio 1) y consecuentemente todos los Estados y todas las personas deberán cooperar en la tarea esencial de erradicar la pobreza como un requisito indispensable para el desarrollo sostenible (Principio 5), para lograr lo cual "la protección ambiental" deberá constituir una parte integral del proceso de desarrollo y no podrá ser considerada aisladamente de él (principio 4).

¹ La Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo fue presidida por Gro Brundtland, la primera ministra de Noruega, de ahí el nombre del informe.

El Programa 21 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), celebrada en Río de Janeiro en 1992, logró un consenso sin precedentes. Diez años después, en junio de 2002, se celebró en Sudáfrica la segunda Cumbre de la Tierra (conocida como Río+10) con el objetivo de hacer un examen decenal del progreso alcanzado en la ejecución del Programa 21 desde 1992. Los resultados de los análisis efectuados plantearon que el avance en el logro del desarrollo sostenible desde 1992 no había sido bueno:

“El medio ambiente mundial sigue deteriorándose. Continúa la pérdida de biodiversidad; siguen agotándose las poblaciones de peces; la desertificación avanza cobrándose cada vez más tierras fértiles; ya se hacen evidentes los efectos adversos del cambio del clima; los desastres naturales son más frecuentes y más devastadores, y los países en desarrollo se han vuelto más vulnerables, en tanto que la contaminación del aire, el agua y los mares sigue privando a millones de seres humanos de una vida digna” (Naciones Unidas, 2002, pág. 3).

De esta manera se acordó un Plan de Aplicación con un enfoque más específico que incluía medidas, plazos y metas concretas y cuantificables y, entre otras cuestiones, se planteó como indispensable introducir cambios fundamentales en la forma de consumir y producir de las sociedades: todos los países debían trabajar para modificar los patrones de producción y consumo sostenible, dando por primera vez una mayor participación y responsabilidad al sector privado antes no manifestada en la cumbre anterior. En este sentido, se acordó que:

“...en la realización de sus actividades legítimas el sector privado, incluidas tanto las grandes empresas como las pequeñas, tiene el deber de contribuir a la evolución de comunidades y sociedades equitativas y sostenibles”.

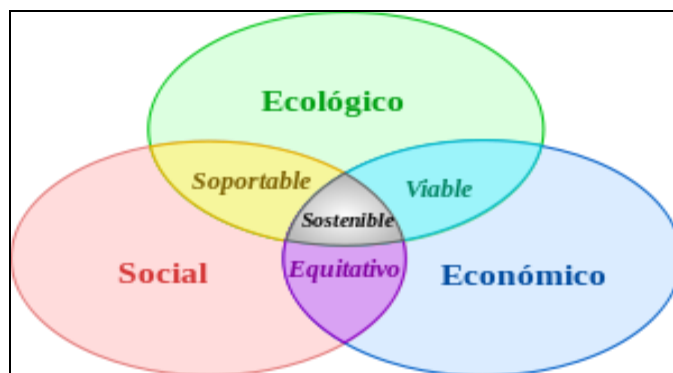
“es necesario que las empresas del sector privado asuman plena responsabilidad de sus actos en un entorno regulatorio transparente y estable”

“La comunidad internacional debería: promover la responsabilidad y la rendición de cuentas de las empresas y el intercambio de prácticas eficientes en el contexto del desarrollo sostenible (...)”. (Naciones Unidas, 2002, pág. 4;5;70).

En 2012, veinte años después de la histórica Cumbre de la Tierra del año 1992, los líderes mundiales se reunieron de nuevo en Río de Janeiro para: 1) asegurar el compromiso político con el desarrollo sostenible, 2) evaluar el progreso de su aplicación en el cumplimiento de los compromisos ya acordados, y 3) abordar los desafíos nuevos y emergentes. La tercer Cumbre de la Tierra (conocida como Río + 20), que tuvo lugar en Río de Janeiro, Brasil, del 20 al 22 de junio de 2012, dejó entre abierto que si bien se han alcanzado grandes progresos, aún no se logra un cambio en el modelo de desarrollo que permita avanzar simultánea y sinérgicamente en las dimensiones social, económica y ambiental del desarrollo y que era necesario centrarse en dos temas: 1) economía verde en el contexto del desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza y 2) el marco institucional para el desarrollo sostenible. La cumbre que comenzó con un amplio consenso en la urgencia de la preservación del planeta, no logro simpatizar entre los presentes. El documento final acordado por 191 países ha decepcionado a gran parte de los participantes por los acuerdos mínimos acordados, dejando abierto el camino para que los líderes mundiales vuelvan a definir nuevas metas de desarrollo sostenible a fines de 2014. Situación ésta que se vio reflejada en la nueva Agenda para el desarrollo sostenible, la Agenda 2030, la cual va a ser objeto de análisis en los apartados siguientes.

Desde la primer Cumbre para la Tierra en 1992 el concepto de “desarrollo sostenible” emerge como el principio rector para el desarrollo mundial a largo plazo, tratando de lograr de manera equilibrada el desarrollo económico, el desarrollo social y la protección del medio ambiente. Según la definición de la Comisión Mundial sobre

Medio Ambiente y Desarrollo, el concepto de desarrollo sostenible es un concepto complejo, que envuelve distintas dimensiones. Exige esfuerzos concertados para construir un futuro inclusivo, sostenible y resiliente para las personas y el planeta. La erradicación de la pobreza, la modificación de pautas insostenibles de producción y consumo y la protección y ordenación de la base de recursos naturales para el desarrollo social y económico son objetivos primordiales y requisitos fundamentales de un desarrollo sostenible. Es decir que, para alcanzar el desarrollo sostenible es fundamental armonizar tres elementos básicos, a saber, el crecimiento económico, la inclusión social y la protección del medio ambiente. Estos elementos están interrelacionados y son todos esenciales para el bienestar de las personas y las sociedades. La erradicación de la pobreza en todas sus formas y dimensiones es una condición indispensable para lograr el desarrollo sostenible. A tal fin, debe promoverse un crecimiento económico sostenible, inclusivo y equitativo, creando mayores oportunidades para todos, reduciendo las desigualdades, mejorando los niveles de vida básicos, fomentando el desarrollo social equitativo e inclusivo y promoviendo la ordenación integrada y sostenible de los recursos naturales y los ecosistemas.



En la dimensión social del desarrollo sostenible está implícito el concepto de equidad, el cual presenta tres diferentes tipos. El primero es la equidad intergeneracional, la cual fue propuesta en el informe Brundtland y que supone considerar en los costos de desarrollo económico actual la demanda de las futuras generaciones. Como segundo tipo se tiene a la equidad intrageneracional que toma en consideración la inclusión de los grupos sociales hasta ahora más desfavorecidos, como el caso de los discapacitados, para que participen en la toma de decisiones que afecten a lo ecológico, a lo social y a lo económico. Luego, el tercer tipo de equidad es aquel que se presenta entre países, por el que se considera necesario cambiar los abusos de poder que tienen los países desarrollados sobre aquellos en vías de desarrollo, pues, como se mencionó anteriormente, el satisfacer las necesidades esenciales de las personas, implica dar mayor importancia a los desfavorecidos.

La sostenibilidad ambiental pretende garantizar una gestión responsable y sostenible de los recursos naturales renovables y no renovables. Se refiere al equilibrio que se genera a través de la relación armónica entre la sociedad y la naturaleza que lo rodea y de la cual es parte. Implica lograr resultados de desarrollo y crecimiento económico sin amenazar las fuentes de los recursos naturales y sin comprometer los de las futuras generaciones. El objetivo de la sostenibilidad ambiental es conservar los recursos naturales y desarrollar fuentes alternas de energía, mientras se reduce la contaminación y los daños al medio ambiente causados por culpa de acciones antropogénicas.

La sostenibilidad económica pretende impulsar nuestro crecimiento. Significa que las generaciones futuras sean más ricas, tengan una mayor renta per cápita y calidad de vida. Un comportamiento sostenible implica desde el punto de vista económico crear valor:

- Al accionista o propietario garantizando un uso adecuado de su capital y el cumplimiento de sus intereses;
- Al cliente, atendiendo a sus demandas ofreciendo precios competitivos y bienes y servicios de calidad;
- A la sociedad en su conjunto preservando y creando empleo, pagando salarios justos, y ayudando a lograr el grado de confianza necesario para el correcto funcionamiento de una economía de mercado. (Fernández García, 2013, pág.24)

2.1 Acuerdo de París sobre cambio climático

El Acuerdo de París (Paris Agreement, en inglés; Accord de Paris, en francés) es un acuerdo dentro del marco de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático que establece medidas para la reducción de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) a través de la mitigación, adaptación y resiliencia de los ecosistemas a efectos del Calentamiento Global. El acuerdo fue negociado durante la XXI Conferencia sobre Cambio Climático (COP 21) por los 197 países miembros, adoptado el 12 de diciembre de 2015, abierto para la firma el 22 de abril de 2016 y puesto en vigencia el 4 de noviembre de 2016, 30 días después de la fecha en la que al menos 55 Partes de la Convención que sumaban al menos el 55% del total de las emisiones de gases de efecto invernadero depositaron sus instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión en el Depositario, el Secretario General de la ONU, en Nueva York. Actualmente, han ratificado el acuerdo 160 estados partes, menos Estados Unidos quien anunció su retirada el 1 de junio de 2017. Argentina firmó y ratificó el Acuerdo de París, depositando su instrumento de ratificación el día 21 de septiembre de 2016.

Tal como se enumera en su Artículo 2, el acuerdo tiene como objetivo "reforzar la respuesta mundial a la amenaza del cambio climático, en el contexto del desarrollo sostenible y de los esfuerzos por erradicar la pobreza" para lo cual determina tres acciones concretas:

- a) Mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 °C con respecto a los niveles preindustriales, reconociendo que ello reduciría considerablemente los riesgos y los efectos del cambio climático;
- b) Aumentar la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de gases de efecto invernadero, de un modo que no comprometa la producción de alimentos;
- c) Elevar las corrientes financieras a un nivel compatible con una trayectoria que conduzca a un desarrollo resiliente al clima y con bajas emisiones de gases de efecto invernadero. (Naciones Unidas, 2015, pág.3).

El Acuerdo de París es un Acuerdo global de cambio climático, de carácter jurídicamente vinculante para los Estados Parte que lo ratifiquen. En él se establece la obligatoriedad de presentar y mantener objetivos de reducción de emisiones determinados a nivel nacional. Cada 5 años, todos los países deben comunicar y mantener sus objetivos nacionales de reducción de emisiones (sus planes de desarrollo para la reducción de emisiones). Además, todos los países deben poner en marcha políticas y medidas nacionales para alcanzar dichos objetivos. Así, se han presentado 190 planes de lucha contra el cambio climático que cubren alrededor del 99% de las emisiones de todas las Partes de la Convención. Para evaluar el

compromiso de sus participantes el Acuerdo establece un marco de transparencia (sistema de presentación de información y revisión de calidad la misma) para todos los países. Este marco cubre la información sobre emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero y sobre el apoyo (financiación, tecnología, etc.), tanto proporcionado como recibido por todos los países, así como información sobre necesidades de apoyo de los países en desarrollo. De esta manera el Marco tiene como objetivo proporcionar un entendimiento claro de las acciones de cambio climático y garantizar así que todos los países lleven a cabo aquello a lo que se han comprometido, para ello prevé un proceso de revisión de la información presentada por los países que servirá para identificar áreas de mejora.

2.2 La Agenda 2030

En el 2015, tras 8 rondas de negociaciones intergubernamentales con aporte de una amplia variedad de actores y a pedido de una nueva agenda manifestada en Rio+12 se lanza la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Está constituye una nueva agenda para el desarrollo sostenible que guiará el trabajo de las Naciones Unidas para los próximos 15 años e incluye 17 objetivos de desarrollo sostenible (ODS) que vienen a reemplazar los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) a partir del 2016. Esta nueva agenda posee ciertas características: e civilizatoria, universal e indivisible. Es civilizatoria porque pone a las personas en el centro, tiene un enfoque de derechos y busca un desarrollo sostenible global dentro de los límites planetarios. Es universal ya que busca una alianza renovada donde todos los países participan por igual. Es indivisible ya que integra los tres pilares del desarrollo sostenible (económico, social y medioambiental), presentando así una visión holística del desarrollo.

Los 17 Objetivos están acompañados de 169 metas de carácter integrado e indivisible que abarcan las esferas económica, social y ambiental. Los mismos no son jurídicamente obligatorios, se espera que los gobiernos los adopten como propios y establezcan marcos nacionales para el logro de los mismos. Los países tienen la responsabilidad primordial del seguimiento y examen de los progresos conseguidos en el cumplimiento de los objetivos, para lo cual será necesario recopilar datos de calidad, accesibles y oportunos. Su implementación será supervisada y examinada a nivel mundial mediante un conjunto de indicadores mundiales. A continuación se presentan los 17 ODS:

Fig. 2: Objetivos de desarrollo Sostenible (ODS)



Fuente: www.un.org

3 LAS EMPRESAS Y EL MEDIO AMBIENTE

La búsqueda del “desarrollo sostenible” constituye un desafío que compete a todos los actores socioeconómicos. Las empresas (públicas o privadas) desempeñan una función crucial en el desarrollo de cualquier país. Tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, ejercen una considerable influencia social, ambiental y económica en las comunidades en que operan, y pueden contribuir positivamente al “desarrollo sostenible” de un país a través de la inversión y la creación de empleo, pero también pueden producir efectos indeseados en la sociedad y en el medio ambiente donde se desenvuelven, en tanto pueden tener bajo su órbita actividades productivas que contaminen y generen emisiones de gases efecto invernadero, efluentes líquidos y residuos peligrosos.

Hace años la excelencia ecológica/ambiental de las empresas era un valor intangible de difícil percepción por parte de los consumidores. Poco a poco la preocupación por los problemas ambientales se ha hecho patente en la sociedad y se demanda cada vez con más fuerza que las empresas respeten el entorno social y ambiental en el que desarrollan su actividad (López de Medina, 2002).

Se exige que el sector empresario rinda cuenta no sólo de las operaciones comerciales de las empresas, sino también de la manera en que dichas operaciones afectan a la sociedad y al medio ambiente en general (CEPAL, 2011; PNUMA, 2011). Está mayor conciencia ambiental por parte de distintos sectores de la sociedad generó, en los últimos años, cambios en las relaciones empresa-sociedad: las empresas han comenzado a asumir su “responsabilidad social” y a tomar conciencia del papel activo que desarrollan en la comunidad en la que se desenvuelven.

La Responsabilidad Social Empresaria (RSE), es un concepto relativamente nuevo. Aparece como concepto con los movimientos sociales de la década del '60 y '70 (los derechos civiles, el movimiento anti armamentista, los derechos de la mujer, el movimiento ambientalista) que generaron una reflexión acerca del rol que la empresa debe cumplir en la sociedad (Freeman y Reed, 1983, citados por García Fronti, 2006 p. 21). A lo largo del tiempo el concepto se ha ido modificando gracias a la evolución de las expectativas que la sociedad ha tenido del accionar de las empresas en la sociedad. No existe una definición mundialmente aceptada de RSE, pero todas las versiones coinciden en afirmar que la RSE nada tiene que ver con las actividades filantrópicas de una empresa y en resaltar las buenas prácticas y la asunción de las responsabilidades que generan los impactos económicos, sociales y ambientales que la empresa produce sobre sus grupos de interés, es decir sobre todos aquellos individuos o grupos alcanzados por las acciones de la empresa o que impactan a la empresa como resultado de sus decisiones (empleados, socios, clientes, comunidades locales, medio ambiente, accionistas, proveedores, etc.).

3.1 Las exigencias ambientales en la empresa.

Desde el punto de vista ambiental, las empresas pueden estar sujetas a distintas presiones ambientales, las cuales pueden ser legislativas o basadas en el mercado y van desde el control de la contaminación a la prevención de la misma. Las regulaciones legales afectan a los residuos, vertidos, emisiones, agua, aire, actividades especiales, productos y otras áreas. Las basadas en el mercado, afectan a la imagen pública y la competencia.

Mientras tradicionalmente, la normativa ambiental se focalizaba en la corrección o reparación de los daños, es decir, actuar sobre la contaminación una vez que ésta se ha producido, en la actualidad las normativas se preocupan por la prevención de los daños para evitar que la contaminación se genere². Por otro lado, las normas pasaron a considerar las mejores técnicas disponibles (MTD) de cada sector productivo para fijar los valores límites y los condicionantes que tienen que cumplir las instalaciones. Otro aspecto incorporado, considerado como el más relevante por varios autores, es el de la exigencia de la responsabilidad ambiental a las empresas que contaminen o provoquen daños al medio ambiente (Márquez, 2010 p.11). De la misma manera, estas presiones ambientales han incrementado la obligación de suministrar información ambiental a las autoridades de aplicación³ y al público en general. Otro de los aspectos más relevantes incorporados a través de la normativa ambiental es el reconocimiento del derecho de cualquier persona a acceder a la información ambiental en poder de las Administraciones y una mayor participación pública en los procesos de otorgamiento de las autorizaciones ambientales. Así como también se promueve la implementación de sistemas de gestión ambiental en las empresas.

Dichas situaciones requieren una nueva configuración de las actividades de producción, comercialización, financiación y, en definitiva, de organización empresarial. Es decir, la normativa ambiental deviene, en palabras de Ferrer Márquez en un condicionante de primera magnitud de la actividad desarrollada en las empresas (2010, p. 6). De esta manera, el proceso productivo de muchas empresas, la técnica o las materias primas y/o las sustancias utilizadas pueden verse condicionadas por las exigencias, limitaciones o prohibiciones que les imponga la normativa. En concreto, las empresas deberán: adoptar políticas ambientales; establecer y mantener un adecuado sistema de gestión ambiental; aportar a la sociedad en su conjunto y a los trabajadores información adecuada y puntual sobre los efectos que sus actividades tienen sobre el medio ambiente a través de informes; evaluar y tener en cuenta en la toma de decisiones los impactos previsibles relacionados con el medio ambiente, la salud y la seguridad asociados a los procedimientos, bienes y servicios de la empresa a lo largo de todo su ciclo de vida; proporcionar educación y formación ambiental a sus empleados, utilizar equipos y maquinarias que no contaminen; reducir el uso de materiales no contaminantes y modificar sus procesos productivos para reducir las emisiones.

3.2 Las nuevas necesidades de información de los usuarios

La información contable tiene múltiples interesados y destinatarios. Cada uno de los cuales tiene sus propias necesidades, preferencias o demandas de información contable, en la actualidad la demanda de información es muy variada y va más allá de la tradicional información económica-financiera. Entre los diversos aspectos sobre los cuales los usuarios solicitan información fueron cobrando cada vez mayor importancia aquellos relacionados con temas de carácter social, ético y ambiental. A continuación, se mencionan algunas de las necesidades específicas de información ambiental que requieren los mismos:

- **Inversores actuales y potenciales, y las instituciones financieras:** En los mercados financieros confluyen varias partes directamente interesadas, incluidos los accionistas,

² Para ello, la normativa está obligando a la industria a la adopción de técnicas y tecnologías que generen menos emisiones contaminantes; a la sustitución de sustancias peligrosas por otras menos nocivas; a que reduzcan el impacto ambiental de sus emisiones, residuos y vertidos y a cambios en los procesos productivos que optimicen el empleo de recursos y minimicen sus impactos, etc.

³ Todas las empresas que tengan autorizaciones de emisiones atmosféricas o de vertidos, o generen residuos peligrosos, están obligadas a remitir anualmente información detallada sobre los mismos.

los prestamistas, los bancos, las agencias de calificación crediticia y los analistas. Aunque esas entidades tienen distintas necesidades en materia de información, hay un reconocimiento cada vez mayor, de la importancia relativa de la información no financiera. Los mismos que tienen consciencia del problema de falta de sustentabilidad, y apuestan a industrias comprometidas con el bienestar humano, quieren conocer si existen riesgos motivados por temas medioambientales y sociales que puedan afectar a los rendimientos futuros de la sociedad y en consecuencia a la rentabilidad de su inversión. Los grupos de inversión demandan información referida al cambio climático y sus efectos paliativos; al uso eficiente de recursos naturales y de energía; a la reducción, reciclado y reutilización de desechos; entre otras cuestiones que reflejen una gestión responsable.

- **Autoridad de aplicación gubernamental**, le interesa conocer el cumplimiento de las normativas y la evolución en esta materia de los distintos sectores económicos que le permita tomar decisiones en cuanto a legislación, presupuestos, iniciativas, etc. e identificar lagunas en materia de reglamentación y observancia. Por lo tanto la exigencia de este usuario gira en torno al cumplimiento de la normativa medioambiental, a la información sobre emisiones, licencias y permisos, control del pago de cánones, tasas, o los estudios de impacto medioambiental entre otros.
- **Empleados actuales y futuros** de una empresa están interesados en la remuneración, los planes e intenciones de la empresa, las perspectivas de empleo, las condiciones de trabajo, la salud y la seguridad, las relaciones industriales, la gestión del riesgo y las oportunidades de desarrollo profesional. Los competidores, también son usuarios de todo tipo de información financiera y en nuestro caso de información medioambiental, para así comparar sus actividades con las de otras empresas con el fin de mejorar su imagen cara a los usuarios de sus productos o servicios y aumentar la ventaja competitiva de esta situación.
- **Clientes** más informados y conscientes en estos temas empiezan a exigir garantías de que la empresa adopta medidas elementales para evitar la degradación del entorno y el respeto por el ser humano.
- **Proveedores y acreedores en general**, están interesados en ver si su cliente cumple con sus normas y así evaluar riesgos de futuros impagos en los que puede incurrir la empresa por actuaciones negativas relacionadas con sus responsabilidades medioambientales y sociales.
- **Compañías de seguro**, por lo general las pólizas de cobertura de la contaminación se refieren a la contaminación accidental, súbita, imprevisible y no intencionada, por lo que habría que informar sobre las instalaciones y sustancias utilizadas, la existencia de Auditorías independientes que evalúen el impacto de las actividades del ente.
- **Consumidores**, que aunque tienen poco control sobre la empresa, pueden presionarla en cuanto a la calidad y la cantidad, o sobre la localización de la empresa, etc. pero cada vez más desean conocer el comportamiento ambiental del producto llegándose a crear nichos de mercado.
- **Financistas**, que pueden exigir a las empresas determinada información para la evaluación de riesgos ambientales, como parte del análisis de los riesgos rutinarios que se realizan para la concesión de préstamos, garantía de créditos (suelos contaminados), etc.
- **Organizaciones de la sociedad civil y el público en general**, que desean conocer la rentabilidad de una industria, conocer el impacto de su actividad en el entorno, o la incidencia de la entidad económica en su bienestar o en el desarrollo económico del entorno, o si satisface su responsabilidad social (UNCTAD, 2007; Scavone, 2013).

4 LA CONTABILIDAD Y EL MEDIO AMBIENTE

Las presiones ambientales, las nuevas necesidades de información que demanda la sociedad a los entes y la creciente importancia de contar con información más precisa y de calidad sobre la situación del medio ambiente mencionada anteriormente, lleva a que el sector empresarial tenga la necesidad de internalizar las variables ambientales y requiera de un sistema contable capaz de procesar, sistematizar y comunicar información ambiental interna y externa de manera precisa, confiable y transparente.

En este sentido Pahlen y Fronti plantean que “el hecho de que las empresas hayan comenzado a asumir su responsabilidad social y las diferentes maneras en que esta actitud se exterioriza genera amplias repercusiones y plantea interesantes desafíos para los profesionales en Ciencias Económicas dado que será necesario que los sistemas de información contable así como las prácticas contables y de auditoría se adapten, para poder continuar respondiendo a las necesidades de los diferentes usuarios de la información”(Pahlen y Fronti, 2005,p.39).

Quienes abordan el estudio de las cuestiones ambientales del accionar empresarial desde la perspectiva contable reconocen que las mismas deben ser reflejadas a través de la información que surge del sistema contable (Pahlen y Fronti, 2005, 2006) y plantean que el enfoque “reduccionista” de la Contabilidad como técnica para producir información útil para la toma de decisiones económicas y financieras, basado en informes de tipo patrimonial para ciertos usuarios relevantes en el mercado y centrado fuertemente en entidades lucrativas, aparece hoy como insuficiente (Rodríguez de Ramírez, 2003; Jones, 2010), sugiriéndose su complementación con informes que combinen datos financieros, físicos y descripciones cualitativas, ya que las cuestiones ambientales suponen una alteración en la forma de medir y comunicar la información contable interna y externa.

En los apartados siguientes se sintetizan los planteos de cómo ha sido abordada la cuestión de la rendición de cuenta y la transparencia ambiental empresarial desde el enfoque financiero y social de la Contabilidad. Nos concentraremos en analizar las alternativas para exteriorizar información contable externa, es decir información que se brinda principalmente a terceros ajenos a los entes.

4.1 El segmento financiero de la contabilidad

La Contabilidad Financiera es el segmento contable que mediante el registro ordenado y cronológico de los hechos económicos realizados por los entes, permite brindar información útil para la toma de decisiones y el control de los recursos y obligaciones económicas de los entes. Tiene como principal misión la preparación de los llamados estados financieros o estados contables (balance de situación patrimonial, estado de resultados, evolución del patrimonio neto y estado de flujo de efectivo). Estos informes, tienen como objetivo proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el periodo que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas (F.A.C.P.C.E, RT 16). Los mismos están medidos sólo en unidades monetarias, están hechos para ciertos usuarios relevantes en el mercado (inversores y acreedores) y se encuentran centrados fuertemente en entidades lucrativas.

Al hacer hincapié en los activos y pasivos financieros, el valor de las acciones, los ingresos, los impuestos y las variaciones de la situación económica- financiera de la empresa pasa habitualmente por alto las cuestiones ambientales y reduce al mínimo la función de los datos no financieros a menos que tengan consecuencias financieras de interés para el ente.

Como los problemas ambientales tienen implicancias financieras en los negocios en áreas que conciernen directamente a la Contabilidad (costos, cuentas de resultados, ventaja competitiva, eficiencia, obligaciones contingentes, riesgos ambientales y auditorías) (Gray, Bebbington, Walters, 1999) varios autores, plantean que será necesario redefinir “los conceptos, las reglas, las convenciones y las metodología de la contabilidad” en orden a permitir que la Contabilidad “internalice las variables ambientales” (Gray, Bebbington, Walters, 1999 p.1-7, 280; Scavone, 2013; Fernández

Cuesta, 2004). Tanto la doctrina contable como algunos organismos internacionales, regionales y nacionales se han pronunciado sobre la necesidad de exponer cuestiones ambientales en los estados contables.

En el ámbito de los organismos internacionales uno de los antecedentes más significativo provino del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la secretaría de la UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) que en sus informes del año 1991 y 1998 hizo detalladas recomendaciones sobre las revelaciones ambientales que deben realizar las corporaciones en sus informes anuales e incitaron a los responsables de las políticas y a los definidores de normas a brindar una mayor orientación sobre el “método” que se considera más adecuado para incluir en los estados financieros y en las notas conexas la Contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medio ambiente.

El informe del año 1998 titulado “Contabilidad Financiera y presentación de Informes Ambientales por las empresas” planteó la necesidad de contabilizar los costos y las obligaciones ambientales y, examinó qué tipo de información ambiental podría divulgarse en los informes anuales, considerando no sólo la importancia cuantitativa sino también la importancia del tipo de información, el costo de proporcionar la información y los aspectos de confidencialidad de la empresa (UNCTAD 1998, p.13). Las recomendaciones que planteo el organismo se resumen en el cuadro siguiente:

Cuadro: Recomendaciones de la UNCTAD de Naciones Unidas sobre Contabilidad Financiera y presentación de informes ambientales por las empresas.

<p><i>Definiciones</i></p> <ul style="list-style-type: none">• Activos ambientales: son costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros.• Pasivos ambientales: son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos.• Costos ambientales: abarcan los costos de las medidas adoptadas, o que deben adoptarse, para la gestión ambientalmente responsable de los efectos ambientales de las actividades de una empresa, así como otros costos determinados por los objetivos y compromisos ambientales de la empresa.
<p><i>Reconocimiento de costos ambientales</i></p> <ul style="list-style-type: none">• Los costos ambientales relacionados con daños se deben reconocer inmediatamente y cargar a resultados.• Los costos ambientales deben capitalizarse si están relacionados, directa o indirectamente, con futuros beneficios económicos para la empresa resultantes de: a) un aumento de la capacidad o un mejoramiento de la seguridad o la eficiencia de otros activos de la empresa; b) una reducción o prevención de la contaminación ambiental que es probable que se produzca como resultado de operaciones futuras; o c) la conservación del medio ambiente.• Los costos ambientales que no satisfacen el criterio de reconocimiento de activos se deben tratar inmediatamente como gastos.• Los costos ambientales que hacen parte de un activo se deben incluir en ese activo.
<p><i>Reconocimiento de pasivos ambientales</i></p> <ul style="list-style-type: none">• Debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental• El daño ambiental (aun cuando no exista la obligación inmediata de remediar) se debe revelar en las notas de los estados financieros. En caso de que exista una posibilidad razonable de que en algún ejercicio futuro la empresa esté obligada a remediar ese daño, debe estudiarse la posibilidad de divulgar información sobre la existencia de un pasivo eventual.• Los costos relacionados con la remediación o remoción de activos de larga vida se deben reconocer como un pasivo en el momento del daño.
<p><i>Reconocimiento de deudas</i></p>

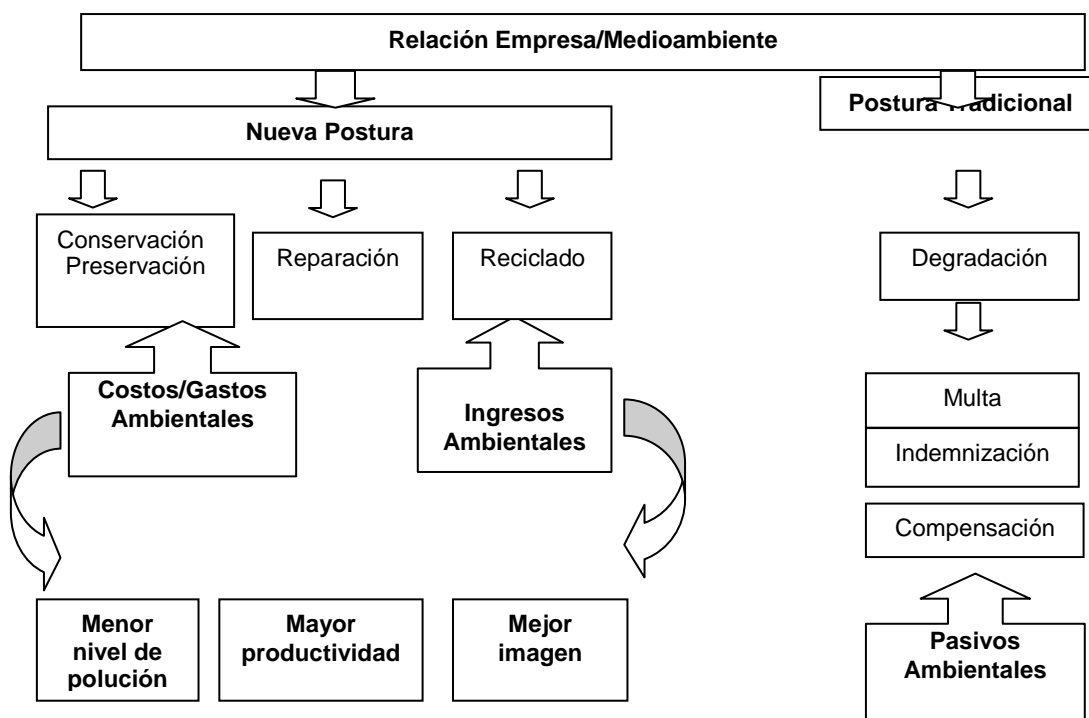
<ul style="list-style-type: none"> • El cobro previsto de un tercero no debe deducirse de un pasivo ambiental, sino que es preciso registrarlo por separado como un activo, a menos que la legislación autorice una compensación • Los resultados previstos de la venta de las propiedades afectadas y de los materiales recuperados no deben deducirse del pasivo ambiental.
<p><i>Medición</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Se debe usar la mejor práctica para estimar los pasivos y cuando esto no es posible se debe explicar en notas a los informes anuales. • El valor presente neto se puede usar para estimar ciertos pasivos, situación ésta que se debe reflejar en nota.
<p><i>Revelación</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>La empresa debe revelar por separado:</i> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Sus categorías de costos ambientales</i> - <i>Los costos ambientales cargados a resultados</i> - <i>Multas y sanciones</i> - <i>Pasivos ambientales con detalle que los acompañe.</i> • Deben divulgarse todas las políticas contables que se refieran específicamente a costos y pasivos ambientales • Debe divulgarse la naturaleza de los costos y pasivos ambientales reconocidos en los estados financieros, incluyendo entre otras cosas una breve descripción de los posibles daños ambientales, las leyes o reglamentos que obliguen a remediarlos y los cambios razonablemente esperados de esas leyes o de la tecnología existente que se reflejen en la cuantía prevista • Debe divulgarse el tipo de cuestiones de medio ambiente que interesan a la empresa y a la industria

Fuente: Elaboración propia en base a UNCTAD 1998, p.5-16.

En el ámbito académico el trabajo de Braga de Carvalho (2009), abordado por nosotros en otra oportunidad (Panario Centeno, 2010) plantea un ejemplo de cómo incluir en los estados contables y en las notas conexas la contabilidad de las operaciones y los acontecimientos relacionados con el medio ambiente, debatiendo cuáles serían las cuentas involucradas en la relación empresa-medioambiente y si es necesario reflejarlos contablemente en cuentas específicas.

En cuanto a cuáles serían las cuentas ambientales involucradas en la relación empresa - medio ambiente, mencionábamos que las mismas van a depender de la postura que asuma la empresa frente al medio ambiente. Si estamos frente a una postura tradicional, en el sentido de que la empresa utiliza la naturaleza considerando que ésta la pertenece y que por esto, ella puede utilizar, degradar y dejar los costos para ser prorrateados entre la sociedad ocasionando con ello multas, indemnizaciones y compensaciones a ser pagadas nos estaremos refiriendo en términos contables a pasivos ambientales. En cambio, si estamos frente a una postura empresarial de conservación, reparación o preservación del medio ambiente, estaremos refiriéndonos a costos y gastos ambientales, así como también a ingresos ambientales en el caso de que la empresa recicle sus productos. Dicha postura puede venir de una gestión ambiental implementada o solamente de nuevas tecnologías instaladas, que generalmente están asociadas a la adquisición de activos ambientales, los cuales tienen como consecuencia un menor nivel de contaminación, una mayor productividad y una mejor imagen de la empresa y de sus productos y servicios por la sociedad. A continuación, transcribimos la siguiente figura que a nuestro entender es sumamente clara de cuáles serían las cuentas ambientales involucradas en la relación entre la empresa y el medio ambiente, considerando las posturas mencionadas anteriormente.

Figura 1: Cuentas ambientales involucradas en la relación empresa - medio ambiente



Fuente: Braga de Carvalho, 2009 p. 125

En cuánto así debe existir un plan de cuentas específico y los hechos ambientales se deben reflejar contablemente en cuentas específicas nos adherimos a la idea de que no deberá existir un plan de cuentas exclusivo para los hechos ambientales, sino que hay que integrar las cuentas tradicionales de la Contabilidad Patrimonial con las cuentas ambientales en un sólo plan de cuentas, pues estos junto con los demás hechos componen el funcionamiento de la empresa, por lo tanto deben ser mostrados en conjunto, de lo contrario no se representa, o se presenta en forma parcial la situación patrimonial de la empresa. Las cuentas ambientales que integrarían el plan de cuentas tradicional de una empresa podrían ser las siguientes:

Cuadro: Posibles cuentas ambientales a incluir en el Plan de Cuentas de una empresa.

<p>ACTIVOS AMBIENTALES</p> <p>ACTIVO CORRIENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> Existencias ambientales <p>ACTIVO NO CORRIENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> Inversiones ambientales Inmovilizado ambiental Depreciación Acumulada Ambiental Amortización Acumulada Ambiental Agotamiento Acumulado Ambiental Diferido Ambiental Intangible Ambiental 	<p>PASIVOS AMBIENTALES</p> <p>PASIVO CORRIENTE</p> <ul style="list-style-type: none"> Provisiones ambientales Degradación ambiental Obligaciones fiscales ambientales a pagar Indemnizaciones ambientales a pagar <p>CONTINGENCIAS AMBIENTALES</p> <p>PATRIMONIO</p> <ul style="list-style-type: none"> Reserva para contingencias ambientales Beneficios ambientales: <p>COSTOS AMBIENTALES GASTOS AMBIENTALES PERDIDAS AMBIENTALES INGRESOS AMBIENTALES</p>
---	--

4.2 El segmento social y ambiental de la contabilidad

En cuanto a su definición, la Contabilidad Social ha sido definida desde varios puntos de vista. Algunas definiciones consideran que la Contabilidad Social es una extensión de la Contabilidad tradicional, de esta manera, Seidler y Seidler la consideran como la “modificación y aplicación de las prácticas, técnicas y disciplina de la Contabilidad convencional al análisis y solución de los problemas de naturaleza social” (Seidler y Seidler, 1975 citados en Llena, 1999 p.80 y en D’Onofrio, 2006). Otras definiciones la ven como una rama o segmento contable con particularidades propias y distintas a la Contabilidad Financiera (<biblio>). Y unos cuantos autores la han definido solamente en sus aspectos micro, al sostener que la misma ha surgido como consecuencia de la responsabilidad social que debe asumir la empresa por lo que surge la necesidad de elaborar y presentar información sobre las actividades relacionadas con esa responsabilidad, por lo que la Contabilidad Social hace referencia al conjunto de informaciones que elabora la empresa de cara a reflejar los aspectos sociales sobre los que tiene alguna incidencia su actividad. Por tanto, en ella se incluirán cuestiones relativas a los empleados, a la comunidad social, al medio ambiente, a otras cuestiones éticas, etc. (Llena, 1999 p.78, 79).

Rob Gray, especialista británico en Contabilidad Social, la define de la siguiente manera:

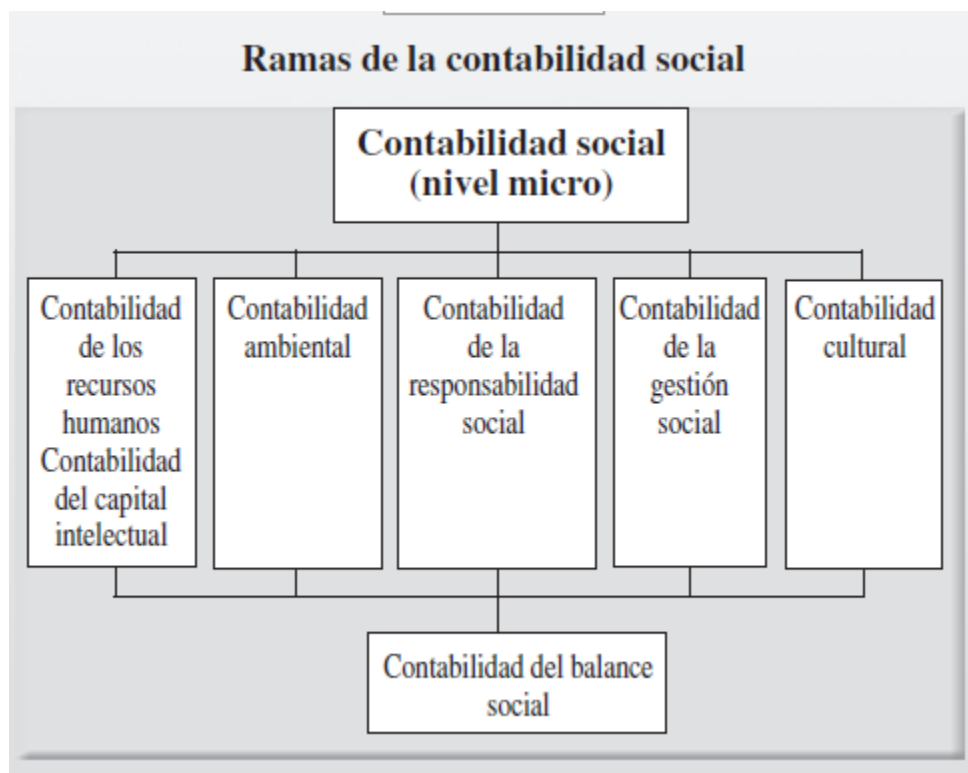
“... la preparación y la publicación de información sobre las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y, cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades. La Contabilidad Social puede contener información financiera pero es más deseable que consista en una combinación de información no financiera y cuantificable, por un lado, e información no cuantificable y descriptiva, por el otro. (...)” (Gray, 2000, p.3 mencionado en García Fronti, 2006).

Por su parte, el profesor emérito argentino William Leslie Chapman (1979) plantea que la Contabilidad Social se refiere al análisis, registro e interpretación de los efectos que la actividad de las organizaciones –“empresas y otras entidades de la esfera económica”- tienen sobre el todo social, el cual se halla constituido por: actuales o futuros propietarios del capital; los consumidores o usuarios; los proveedores de bienes y servicios para la empresa; el personal de ésta; los entes gubernamentales relacionados con la empresa; y el contexto humano y ambiental globalmente considerado (Herrscher, 2002, p. sin nro.).

En cuanto a qué comprende o abarca éste segmento de la contabilidad, Jensen (1976) sostiene que desde la década del ´70 el concepto fue progresivamente utilizado en una gran variedad de contextos, involucrando una mezcla confusa y heterogénea de actividades sociales y ambientales con alcance amplio, que contemplaba desde informes de actividades y/o impactos sociales corporativos hasta la evaluación y el desempeño de programas sociales y, aún, la medición de indicadores sociales y ambientales en la sociedad vista como un todo. Por lo que, algunos autores utilizan el término genérico de Contabilidad Social como abarcativo de diversas problemáticas relacionadas con impactos sociales y ambientales (García Casella, García Fronti, 2000 2006; Rodríguez de Ramirez M. d., 2003; Rodríguez de Ramirez & Canetti, 2008, Chapman en García Casella, 2005; Gray et al 1999). En cambio, otros sostienen que por los distintos objetivos de análisis y el destino de los datos que ofrece la Contabilidad Social ha llevado a que se hable de distintas divisiones de la misma, cada una de las cuales se basa en un aspecto diferente de connotación social (Llena, 1999; Machado, 2004).

Al ubicarnos dentro de planteos que la consideran como segmento genérico que incluye diversas ramificaciones, se observan algunas, no muchas posturas al respecto. El profesor español, Fernando Llena sostiene que la Contabilidad Social se divide en distintas ramas, entre las principales menciona la Contabilidad Ambiental, la Contabilidad de los Recursos Humanos y la Información de Carácter ético; siendo la Contabilidad Ambiental el área más desarrollada en la práctica empresarial (Llena, 1999, p.109-118).

Por su parte Machado (2004), reconoce que dentro de la estructura de la Contabilidad Social hay diversas dimensiones, las cuales las agrupa según correspondan a la Contabilidad Social Macro o Micro. En la perspectiva macro, el autor plantea que se derivan dos tendencias: la relacionada con los agregados sociales de la Contabilidad nacional y los grandes agregados sociales derivados de la Contabilidad empresarial y estatal, especialmente. En la óptica micro, la Contabilidad Social estudia los aspectos relacionados con los recursos humanos, el capital intelectual, los recursos naturales y del ambiente, la cultura organizacional, las actividades de la organización frente a los diversos agentes que componen la coalición de intereses y la capacidad de las empresas como sujetos de responsabilidad. La misma presenta diversas orientaciones o ramas, dentro de las cuales se ubica a la cultural como una nueva tendencia y a la Contabilidad del balance social como un componente informativo conexas con las demás ramas. A continuación transcribimos un gráfico con las ramas de la Contabilidad Social Micro según el mencionado autor:



Fuente: Machado 2004, p.192

Como se observa no existe una delimitación clara e universalmente aceptada de los aspectos y ámbito de estudio a los que se refiere la Contabilidad Social Micro. Rob Gray, acertadamente plantea que definirla no es fácil ya que la misma no es un área organizada, coherente. Es amplia, inorgánica e inconexa. A veces puede ser contradictoria, confusa y divergente. Puede ser trivial o profunda, conservadora o radical” (Gray, 2005).

Por su ámbito y objeto de estudio la Contabilidad Social Macro y Micro (García Casella, 2006) se nutre y se relaciona con disciplinas fundamentales como la Teoría Social, la Economía Social, la Economía del Bienestar, la Antropología y las Ciencias Naturales; estaría al servicio de la humanidad (García Casella, 2004) y contribuiría al aumento de la responsabilidad social a través de la estructuración de sistemas de información contable que permitan efectuar un seguimiento adecuado del manejo de los recursos y de los impactos sociales y ambientales de las organizaciones (Rodríguez de Ramírez, 2004).

Dentro de su enfoque se produce el cuestionamiento de la moneda como único medio para exteriorizar información contable y se propone su complementación con otro tipo de mediciones que señalen relaciones entre diversos flujos de elementos que actúan en las organizaciones dentro de las distintas sociedades y en los diversos entornos socio-ambientales. En este sentido, para medir la Contabilidad Social se maneja con distintos tipos de unidades de medida y debe utilizar objetivos, metas, indicadores y aún ecuaciones (García Casella & Rodríguez de Ramírez, 2001; García Casella, 2005 a, 2005 b, 2006). Trabaja tanto en unidades monetarias como no monetarias y utiliza indicadores tanto financieros como no financieros (Suarez Kimura, 2004, García Fronti, 2006).

Sus informes pretenden constituir una alternativa al compromiso de los entes públicos o privados para rendir cuenta sobre su responsabilidad social. A través de ellos se busca proveer información útil sobre la repercusión de las empresas en el todo social. Es decir se busca informar acerca: de la manera en que las empresas administran sus responsabilidades sociales y ambientales; y de los efectos e impactos que su actividad produce en la sociedad y el medioambiente. Informar sobre la forma en que las empresas administran sus responsabilidades sociales incluiría las políticas, los sistemas de gestión y los sistemas de vigilancia, así como sus resultados, en relación con las cuestiones ambientales, económicas y sociales. Informar sobre los efectos e impactos de las empresas en el todo social se centraría en particular en cuestiones sociales y ambientales e incluiría información sobre las repercusiones de las actividades de la empresa y no sobre sus políticas y sistemas de gestión.

Dicho modelo de información se suele denominar Triple Cuenta de Resultado (Triple Balance o Triple Bottom Line), Informe de Sostenibilidad o Balance Social. Un Informe de Sostenibilidad o Balance Social expone información acerca del desempeño económico, ambiental, social y de gobierno de una organización. La elaboración del Balance Social, que se constituye en una adición al modelo de informe de la Contabilidad tradicional comentado anteriormente, comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación al desempeño de la organización con respecto al objetivo de desarrollo sostenible. Dichos informes se han convertido en la principal herramienta de comunicación de la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y se han posicionado como un paso vital para gestionar el cambio hacia una economía sostenible que combine rentabilidad con justicia social y protección ambiental.

4.2.1 La Contabilidad ambiental

Fronti Luisa en el año 1999 planteaba que “la incidencia de las cuestiones medioambientales en la Contabilidad es innegable; el tema en debate es si el medio ambiente tiene implicancias contables que encuadren en las ramas o segmentos de la Contabilidad existentes o si, por el contrario, estas cuestiones exceden las ramas conocidas y se constituyen en una rama con identidad propia, que ya recibe diversos nombres: Contabilidad medioambiental, Contabilidad ecológica, Contabilidad

verde...”(Fronti et altri 1999, p.93). En este sentido, encontramos en la doctrina contable distintas posiciones, algunos autores consideran a la Contabilidad Ambiental como una de las cuestiones que en el ámbito de la Contabilidad Social ha adquirido mayor relevancia y visibilidad, en cambio, otros autores, sostienen la existencia de la Contabilidad Ambiental como un segmento con identidad propia y distinto a la Contabilidad Social (Pahlen y Fronti de García, 2005, 2006; Fernández Cuesta, 2004). Actualmente la discusión no ha alcanzado la madurez necesaria en el ámbito académico contable, por esta razón es que en nuestro trabajo nos referiremos a la Contabilidad Ambiental como área transcendental dentro del segmento social de la Contabilidad que amerita un tratamiento específico, sin entrar a discutir si las posturas conceptuales al respecto son válidas o no.

Al hablar qué es la Contabilidad Ambiental, Gray y Bebbington sostienen que es:

- Reconocer y buscar mitigar los efectos ambientales negativos de la práctica contable convencional;
- Identificar por separados los costos y los ingresos relacionados con el ambiente, dentro de los sistemas contables convencionales;
- Dar pasos activos para establecer iniciativas en orden a mejorar los efectos ambientales existentes de la práctica contable convencional;
- Idear nuevas formas de sistemas de Contabilidad Financiera y no financiera, sistemas de información y sistemas de control para fomentar decisiones administrativas ambientalmente benignas;
- Desarrollar nuevas formas de medición del desempeño, presentación de reportes y valoración para propósitos tanto internos como externos;
- Identificar, examinar y buscar rectificar áreas en las cuales el criterio convencional (financiero) y el criterio ambiental están en conflicto;
- Experimentar con formas en las cuales se pueda evaluar la sostenibilidad e incorporarla en la ortodoxia organizacional (Gray y Bebbington, 1999 p. 13).

Por consiguiente, la Contabilidad Ambiental cubrirá:

- Contabilidad para obligaciones/riesgos contingentes,
- Contabilidad para la revaluación de activos y protecciones de capital;
- análisis de costos en áreas clave tales como energía, desechos y protección ambiental;
- valoración de inversiones para incluir factores ambientales;
- desarrollo de nuevos sistemas de Contabilidad y de información;
- valoración de costos y beneficios en programas de mejoramiento ambiental;
- desarrollo de técnicas contables que expresen activos y pasivos, así como costos, en términos ecológicos (no financieros). (Gray, Bebbington y Walters, 1999 p.5)

Su objeto de estudio son las relaciones de incidencia de una entidad sobre el medio ambiente, por lo que la información contable se va a referir a esta relación. En este sentido, Fernández Cuesta (2004) plantea que el marco conceptual de la información contable ambiental a elaborar con la Contabilidad Ambiental va a depender del concepto que se considere de “entidad” y “medio ambiente”. En función a ello, la autora plantea diferenciar tres alternativas:

1. “Cuando se opta por delimitar la entidad a partir de criterios jurídicos y el medio ambiente como entorno natural, el marco conceptual de la Contabilidad Ambiental se fundamenta en la economía tradicional, para la cual la ciencia económica es independiente de cualquier consideración ambiental, excepto en dos aspectos: la naturaleza como productora de recursos económicos (es decir, recursos susceptibles de cuantificarse, apropiarse, utilizarse y transformarse) y como receptora de desechos. De ahí que la información que proporciona la Contabilidad Ambiental atienda al principio clásico de entidad y se reduzca a los outputs no deseados (residuos, vertidos, emisiones) y a los inputs naturales adicionales necesarios para prevenir, reducir y eliminar la contaminación. Esta es la posición adoptada en las normas de Contabilidad financiera emitidas por el IASC (1998), la Unión Europea (2001b) y el ICAC (2002).

2. Si el criterio de delimitación de la entidad se deriva del análisis del ciclo de vida de sus productos y actividades y el medio ambiente se entiende como entorno vital, el marco conceptual se fundamenta en la economía ecológica, para la cual el sistema económico es un subsistema del sistema ambiental, acorde con sus normas y en continua interacción con él. En este caso, la Contabilidad ambiental precisa de un nuevo principio de entidad, a fin de ofrecer información acerca de todo tipo de inputs y outputs ambientales (económicos, naturales, sociales, etc.). Esta es la posición más generalizada entre aquellos que promueven el desarrollo de la Contabilidad ambiental en el ámbito de la responsabilidad social, como por ejemplo el Global Reporting Initiative (2002) o la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa de AECA (2004), en su primer documento sobre marco conceptual.

3. Aún cabe una tercera alternativa, en la cual el marco conceptual ha de estar dotado de suficiente flexibilidad para permitir la adaptación a los objetivos, previamente fijados, de la información contable demandada. Este planteamiento permite combinar los diversos criterios de delimitación de la entidad y del medio ambiente, aplicándolos, según se acaba de indicar, en función de los objetivos que persiga la información contable. En este caso, el marco conceptual se fundamenta en la economía ambiental (posición intermedia entre la economía tradicional y la economía ecológica), para la cual el sistema económico está relacionado y limitado por el sistema ambiental. Esta alternativa subyace en el Documento 13 de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA (1996), en las normas ISO de las series 14000 (1996) y 19000 (2003), el reglamento EMAS de la Unión Europea (2001a) y en la norma experimental 15011 de AENOR (2003), actualmente en elaboración.” (Fernández Cuesta, 2004, p.34-36).

Concluyendo la autora, posición que compartimos, que el marco conceptual debe ser flexible y adaptable a la información contable demandada y se debería basar en: un concepto de entidad que abarque tanto los criterios jurídicos tradicionales como el ciclo de vida de los productos y actividades de la entidad, y en un concepto de medio ambiente que tome en consideración el entorno vital de la entidad a lo largo de un determinado periodo de tiempo” (Fernández Cuesta, 2004, p. 36).

De esta manera, las variables del desempeño ambiental a informar y medir, desde la Contabilidad Ambiental, se referirán a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, incluidos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua, con el fin de mostrar el desempeño organizacional en relación con los flujos de entrada (materiales, energía, agua) y de salida (emisiones, vertidos, residuos), considerándose además el desempeño en relación con la biodiversidad, cumplimiento legal ambiental y otros datos relevantes tales como los gastos de naturaleza ambiental o los impactos de los productos y servicios. En consecuencia, el tipo de información que ha de manejar la Contabilidad Ambiental se referirá a información monetaria, no monetaria, cuantitativa y cualitativa, expresada en distintos tipos de unidades de medida. Dicha información puede ser presentada de distintas formas, una de las formas más arraigadas para la generación de información ambiental es a través de la implementación de sistemas de indicadores.

Los indicadores se emplean en todos los ámbitos con distinto grado de complejidad y relación con el fenómeno al que se refieren (CEPAL, 2007). Un indicador es una herramienta y no un fin en sí mismo. El uso de indicadores relacionados, por ejemplo con el ambiente, está difundido en diversos ámbitos. Los indicadores ambientales se han utilizado a nivel internacional, nacional, regional, estatal y local para diversos fines, entre los que se destacan: servir como herramientas para informar sobre el estado del medio ambiente, evaluar el desempeño de políticas ambientales y comunicar los progresos en la búsqueda del desarrollo sostenible. Por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2001), desde hace varios años utiliza un conjunto de indicadores como información base para realizar evaluaciones periódicas del desempeño ambiental de los diferentes países

que integran esta organización. Así también, el índice del Planeta Vivo, el cálculo de la huella ecológica, los indicadores de los objetivos de desarrollo del Milenio, entre otros.

En el ámbito de la actividad empresarial, y en vista de su responsabilidad social en el marco de un desarrollo sostenible, se han elaborado indicadores para entender, describir y analizar distintos fenómenos que tienen efectos en el bienestar de las personas como el cambio climático, la pérdida de suelos, la contaminación, entre muchos otros. Si bien el uso de indicadores de sustentabilidad se ha extendido, su uso varía de acuerdo a la organización y a los objetivos específicos que se persiguen.

Según la OCDE (2001), un indicador ambiental es un parámetro o valor derivado de parámetros que proporciona información para describir el estado de un fenómeno, ambiente o área. Los indicadores ambientales resumen extensos datos ambientales en información clave significativa y comparable. Según el Ministerio Federal de Medio Ambiente de Alemania (IHOBE - BMU/UBA, 1999) los indicadores medioambientales pueden dividirse en tres grandes grupos. Dependiendo de si describen el impacto medioambiental de una empresa (comportamiento medioambiental), las actividades de gestión medioambiental, o la situación del medio ambiente externo de la empresa, pueden diferenciarse los siguientes grupos:

- Indicadores de comportamiento medioambiental
- Indicadores de gestión medioambiental
- Indicadores de situación medioambiental.

Los indicadores de comportamiento medioambiental permiten la evaluación y el control de los impactos medioambientales. Ejemplos típicos son el consumo absoluto de energía de una empresa, la cantidad de residuos por unidad de producción, el número de instalaciones medioambientalmente relevantes, o el volumen total de transporte.

Los indicadores de gestión medioambiental demuestran el comportamiento de las medidas organizativas. Y **los indicadores de situación medioambiental** describen la calidad del entorno medioambiental de la empresa, por ejemplo, la calidad del agua de un lago cercano, o la calidad del aire de la región. Puesto que la situación de los medios ambientales (aire, agua, suelo) y los problemas medioambientales que surgen (p. ej. reducción de la capa de ozono, contaminación del suelo, efecto invernadero) dependen de diversas influencias (p. ej. emisiones de otras empresas, de casas particulares, o del tráfico), dichos datos medioambientales públicos suelen ser medidos y registrados por instituciones gubernamentales. Estos datos se usan para obtener sistemas de indicadores medioambientales específicos para los principales problemas medioambientales.

5 CONCLUSIONES

El presente artículo tuvo como objetivo analizar de qué manera la Contabilidad, como disciplina clave en el proceso de generación de información interna y externa de los entes, se involucra con las cuestiones ambientales del accionar empresarial. Desde el concepto de desarrollo sostenible como marco conceptual a través del cual abordar las cuestiones relacionadas con la Contabilidad y el medio ambiente se plantearon las distintas presiones ambientales a la cual están sujetas las empresas, las nuevas necesidades de información que demanda la sociedad a los entes y se abordó a la Contabilidad desde el segmento financiero y social.

Desde el enfoque financiero y tradicional de la Contabilidad mencionamos las distintas limitaciones que tiene el segmento para internalizar la variable ambiental en su

estructura convencional y se abordaron propuestas académicas y de organismos internacionales que plantean la necesidad de exponer cuestiones ambientales en los tradicionales informes contables. De esta manera, se trataron las recomendaciones del ISAR de Naciones Unidas sobre la contabilización de costos y obligaciones ambientales y el tipo de información ambiental que podría divulgarse; así como también se mencionaron cuáles serían las cuentas ambientales involucradas en la relación empresa-medioambiente y que podrían ser incluidas en el plan de cuentas tradicional de una empresa, así mencionamos: existencias ambientales, inversiones ambientales, ingresos, costos y gastos ambientales.

Desde la perspectiva social de la Contabilidad se definió a la Contabilidad Social como segmento genérico a través del cual abordar los impactos sociales y ambientales del accionar empresarial, y se abordó a la Contabilidad Ambiental como una de las cuestiones que en el ámbito de la Contabilidad Social ha adquirido mayor relevancia y visibilidad. Al considerar que “su objeto de estudio son las relaciones de incidencia de una entidad sobre el medio ambiente” (Fernández Cuesta, 2004), la información contable ambiental se va a referir a los impactos de esa relación en términos tanto financieros como no financieros, cuantitativos como cualitativos. Dicha información observamos que puede ser presentada de distintas formas, una de las formas más arraigadas para la generación de información ambiental es a través de la implementación de sistemas de indicadores los cuales han sido definidos.

De esta manera, se pudo observar como las cuestiones ambientales impactan en el segmento financiero y en el segmento social de la Contabilidad. La Contabilidad Financiera, frente a las nuevas exigencias de la preocupación por el medio ambiente, se torna insuficiente. Así, el modelo tradicional de preparación de informes pasa habitualmente por alto las cuestiones ambientales a menos que tengan consecuencias financieras de interés. De esta manera, reduce al mínimo la función de los datos no financieros, cuantitativos, por lo que se requiere de nuevos modelos de informes contables que contemplen la inclusión de información tanto financiera como no financiera, cualitativa, como cuantitativa, y en diferentes unidades de medida. Aquí, es donde la Contabilidad Ambiental, que ha formado siempre parte de la Contabilidad Social, deviene en una rama tan importante y trascendental que amerita la producción de información ambiental específica.

La disposición de dicha información constituye un pilar fundamental para la definición, implementación, seguimiento y evaluación del desarrollo sostenible y de las políticas públicas ambientales en las que las organizaciones se insertan. La desinformación y la falta de información ambiental precisa y de calidad sobre los impactos ambientales del accionar organizacional puede ser vista como una falla de mercado que amerita que el Estado intervenga en cuestiones de regulación y control y, que la Contabilidad, como disciplina clave en los procesos de generación de los entes haya abordado el tema.

BIBLIOGRAFÍA

Braga de Carvalho, G. (2009) **Contabilidad Ambiental**, Curitiba Juruá.

CEPAL, (2003): La Responsabilidad Social Corporativa en un marco de desarrollo sostenible. Santiago de Chile, archivo pdf disponible en http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5779/S0310754_es.pdf;jsessionid=E762FC662969A23DE6CC70149EE44DFB?sequence=1

CEPAL (2007) Indicadores ambientales y de desarrollo sostenible: avances y perspectivas para América Latina y el Caribe, archivo pdf disponible en <http://www.cepal.org/deype/publicaciones/xml/4/34394/lcl2771e.pdf>.

Chapman, W. (1979) "Prefacio" en Herrscher, E. Contabilidad Gerencial. Buenos Aires, Argentina.

D'Onofrio, P. (2006) "Las Teorías de la Contabilidad Social y su relación con la Responsabilidad social Empresaria" en AEDEM Empresa, Kliksberg, B. Y Mercado Idoeta, M. (ed.), los límites de la Responsabilidad Social de la Empresa. Coruña, España. pp. 1016-1028

Fernandez Cuesta, C. (2004) "Marco Conceptual de la Contabilidad Ambiental". Contabilidad y Auditoría. Año. 10. N°19. pp. 29-38. Publicación de la Sección de Investigaciones Contables "Prof. J. A. Arévalo", Año 10 N° 19, p. 29-38. . ISSN 1515-2340

Fernández García, R (201): La dimensión económica del Desarrollo Sostenible, Editorial Club Universitario, Córdoba. Argentina.

Ferrer Márquez, A. (2010). Obligaciones ambientales de la empresa. Madrid: Instituto Sindical de Trabajo, Ambiente y Salud (ISTAS).

Fronti, L et alt (1999) Impacto Ambiental. Ed. Economizarte Bs. As

García Casella, C. (2000) Posibles hipótesis y leyes contables, Buenos Aires, Economizarte.

García Casella, C. L. (2004). Relaciones de la Contabilidad Social con Disciplinas Fundamentales . Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cooperativas

García Casella, C. L., Y Rodriguez De Ramirez, M. D. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.

García Fronti, I. (2006). Responsabilidad Social Empresaria: informes contables sobre su cumplimiento. Buenos Aires- Argentina: Ediciones Edicon. ISBN 987-1281-23-4

Gray, R. (2005). Social and Environmental Accounting and Reporting: da speranza a sfida? Un'opinione personale sul tema. Modelli di Rendicontazione Etico-Sociale e Applicazioni Pratiche, 3, p.113-131.

Gray, R., BEBBINGTON, J., & WALTERS, D. (1999). Contabilidad y Auditoría Ambiental. Traducción de Samuel A. Mantilla. Bogotá, Colombia: ECOE Ediciones

IHOBE-BMU/UBA (1999) Guía de Indicadores Medioambientales para la Empresa, archivo pdf disponible en https://alojamientos.uva.es/guia_docente/uploads/2012/430/52300/1/Documento.pdf.

Jensen, R. E. (1976) Phantasmagoric Accounting: Research and analysis of Economic, Social And Environmental Impact of Corporate Business, Florida, American Accounting Association

Jones, M. J. (2010). "Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting". Accounting Forum, Volumen 34 p. 123-138

Llena, F (1999) "La Contabilidad en la interacción empresa medio ambiente. Su contribución a la Gestión Medioambiental". Tesis doctoral. Universidad de Zaragoza. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

Machado, M. A. (2004) "Dimensiones de la Contabilidad Social". Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Enero/Marzo, pp. 173-218

Naciones Unidas (1987) "Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo "Nuestro futuro común" A/42/427". Nueva York .

Naciones Unidas (1992) Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo Archivo pdf disponible en http://www.pnuma.org/sociedad_civil/reunion2013/documentos/STAKEHOLDER%20PARTICIPATION/1992%20Declaraci%C3%B3n%20de%20R%C3%ADo%20Espa%C3%B1ol.pdf.

Naciones Unidas (2002): Informe de la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible Johannesburgo (Sudáfrica), archivo pdf disponible en <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N02/636/96/PDF/N0263696.pdf?OpenElement>.

Naciones Unidas, (2015): Acuerdo de París, archivo pdf disponible en http://unfccc.int/files/essential_background/convention/application/pdf/spanish_paris_agreement.pdf.

Naciones Unidas. (1987) "Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo "Nuestro futuro común" A/42/427".

Pahlen Acuña, R., Fronti De García, L. (2005). Contabilidad ambiental: un nuevo segmento. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.

Pahlen Acuña, R., Fronti De García, L. (2006). Contabilidad Ambiental: segmento contable para el siglo XXI. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Cooperativas

Panario Centeno, M.M (2010): Cuentas Ambientales: Plan de Cuentas Integrado. ¿Sí o No? Recuperado de: http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/trabajos2010/T_Panario_Cuentas_ambientales_plan_de_cuentas_integrado.pdf

Rodriguez De Ramirez, M. D., Canetti, M. (2008). "Servicios para brindar confiabilidad sobre información contable social y ambiental". Profesional y Empresaria (D&G), Errrepar, Tomo IX Nº111,p.1331-1354. Buenos Aires, Argentina

Scavone, G (2013) "Aportes de nuevos modelos contables de la contabilidad social y ambiental a la teoría general contable", XXX Conferencia Interamericana De Contabilidad, trabajo disponible en http://cclapaz.org/docs/AIC.Contab_ambiental_Argent_AIC2013.pdf.

Suarez Kimura, E. (2004). Responsabilidad Social de la Empresa y Contabilidad Social frente a la Problemática Ambiental. Diversos aspectos de dicha relación. En R. Pahlen Acuña, . Fronti de García, Contabilidad Social y Ambiental (págs. 113). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

UNCTAD (1998): Informe del grupo de trabajo intergubernamental de expertos en normas internacionales de contabilidad y presentación de informes sobre su 15° periodo de sesiones. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, archivo pdf disponible en www.unctad.org como TD/B/COM.2/ISAR/3

UNCTAD (2007) Orientaciones sobre los indicadores de las responsabilidades de las empresas en los informes anuales: Las necesidades de información de los interesados y los criterios de selección de indicadores básicos. TD/B/COM.2/ISAR/42. Naciones Unidas.